

تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث

م. د. ناظم شعلان جبار كلية - الإدارة والاقتصاد - جامعة القادسية

المستخلص :

أدت التأثيرات البيئية الناجمة عن ممارسة المنشآت الاقتصادية لأنشطتها المختلفة إلى انعكاسات خطيرة على البيئة التي تمثل الوعاء الشامل لعناصر الثروة الطبيعية وعلى المجتمع والحياة بصورة عامة ، وأصبح من واجب المنشآت التي تمارس أنشطة اقتصادية لها تأثيرات بيئية أن تفصح عن الأضرار الناشئة عن تلك التأثيرات البيئية وذلك إيفاءً لمتطلبات المجتمع (و) وبما ان المحاسبين لهم دور خاص ذو فاعلية كبيرة؛ بسبب وصولهم المباشر الى المعلومات المالية للمنشآت على اختلافها، وقدرتهم على تحسين أو التحقق من نوعية المعلومات، ومهاراتهم في عملية استخدام المعلومات، للمساعدة على اتخاذ القرارات السليمة للمنشآت في مجالات متعددة مثل تقييم الاستثمار، فعليهم يقع العبء الأكبر في القياس والافصاح والابلاغ عن المعلومات المحاسبية البيئية. يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية المحاسبة البيئية بوصفها نظام للمعلومات يصب في خدمة المجتمع 'والحث على تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي وتوحيدها مع المحاسبة المالية بغية الوقاية او الحد من التأثيرات البيئية الضارة بالمجتمع والناشئة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية لأنشطتها المختلفة من خلال تضمين البيانات المالية الأثار البيئية في نتائج أعمالها لتحسين المعلومات المحاسبية التي تقدمها النظم المحاسبية ، نظراً لأهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الخاصة بوضع الخطط ورسم السياسات الهادفة إلى حماية البيئة باعتبارها تمثل الوعاء الشامل لعناصر الثروة الطبيعية ، وانطلاقاً من ذلك جاءت هذه الدراسة لتبحث في مشكلة عدم تثبيت البيانات الخاصة بالتأثيرات البيئية - في السجلات المحاسبية - الناشئة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية لأنشطتها المختلفة ، رغم إن المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تؤديها تلك الوحدات الرامية إلى الحد من أو تقليل التأثيرات البيئية الناشئة تعد من الحقائق الاقتصادية التي ينبغي إيصالها إلى متخذي القرارات نظراً لأن البيئة تمثل الوعاء الشامل لعناصر الثروة الطبيعية .

المقدمة :

تعتبر المحاسبة احد العلوم والمعارف المتجددة؛ وذلك لارتباطها الوثيق بالمتغيرات الاجتماعية والبيئية والسياسية والاقتصادية، لذا تبرز وباستمرار مشكلات محاسبية متجددة تحتاج الى حل، ومن المشكلات المحاسبية المعاصرة ما يتعلق بالمحاسبة البيئية، حيث لم يعد اهتمام الفكر المحاسبي متوقفاً على البيئة الداخلية للمنشآت، إنما إمتد هذا الاهتمام ليشمل البيئة الخارجية المرتبطة بشكل مباشر وغير مباشر بالبيانات المالية التي تصدرها (الشركات، المنظمات، المؤسسات). وقد اصبح من الضروري ايجاد طرق لقياس الأثار البيئية، ومعالجتها محاسبياً، والابلاغ عن الأثار البيئية التي يمكن ان تسببها الشركات كالصناعات الكيماوية، وصناعات المواد الغذائية، والصناعات الإلكترونية وغيرها. حيث كان المتعارف عليه سابقاً هو عدم الزام الشركات بتحمل كلفة التلوث والاجراءات الوقائية كما يحدث اليوم من متطلبات اجتماعية امتدت لمساءلة المنشآت عن التلوثات البيئية التي تسببها ،ان استنزاف الموارد الطبيعية والتي لا تتجدد - أو التي تتجدد ببطء - تدعو للقلق. وبما ان المحاسبين لهم دور خاص ذو فاعلية كبيرة؛ بسبب وصولهم المباشر الى المعلومات المالية للمنشآت على اختلافها، وقدرتهم على تحسين أو التحقق من نوعية المعلومات، ومهاراتهم في استخدام المعلومات، للمساعدة على اتخاذ القرارات السليمة للمنشآت في مجالات متعددة مثل تقييم الاستثمار، فعليهم يقع العبء الأكبر في القياس والافصاح والابلاغ عن المعلومات المحاسبية البيئية.

وانطلاقاً من ذلك جاءت هذه الدراسة لتبحث في مشكلة عدم تثبيت البيانات الخاصة بالتأثيرات البيئية - في السجلات المحاسبية - الناشئة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية لأنشطتها المختلفة ، رغم إن المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تؤديها تلك الوحدات الرامية إلى الحد من أو تقليل التأثيرات البيئية الناشئة تعد من الحقائق الاقتصادية التي ينبغي إيصالها إلى متخذي القرارات .

المبحث الأول: منهجية البحث

1- مشكلة البحث :

أدت التأثيرات البيئية الناجمة عن ممارسة المنشآت الصناعية - على وجه الخصوص - لأنشطتها الاقتصادية إلى انعكاسات خطيرة على المجتمع وعلى الحياة بصورة عامة ، وأصبح من واجب المنشآت التي تمارس أنشطة لها تأثيرات بيئية أن تفصح عن الأضرار الناشئة عن تلك التأثيرات البيئية وذلك إيفاء لمتطلبات المجتمع . ومن هنا تكمن مشكلة البحث التي تتمثل (في عدم تثبيت البيانات الخاصة بالتأثيرات البيئية - في السجلات المحاسبية - الناشئة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية لأنشطتها المختلفة، رغم إن المعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تؤديها تلك الوحدات الرامية إلى الحد من أو تقليل التأثيرات البيئية الناشئة تعد من الحقائق الاقتصادية التي ينبغي إيصالها إلى متخذي القرارات) .

2- هدف البحث : يهدف البحث الى :

أ- إبراز أهمية المحاسبة البيئية بوصفها نظاماً للمعلومات يصب في خدمة المجتمع ، الأمر الذي يؤدي الى تحقيق مكاسب للوحدات الاقتصادية التي تعتنق نظام المحاسبة البيئية ونيلها الاحترام والسمعة الطيبة بين افراد المجتمع.

ب- اقتراح أنموذج قابل للتطبيق العملي للإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية في البيانات المالية للوحدات الاقتصادية من خلال استخدام طرائق ووسائل الإفصاح المحاسبي.

3- فرضية البحث:

(يؤدي تحديد وقياس مجالات الأداء البيئي الناتج عن نشاط الوحدات الاقتصادية والإفصاح عنه في القوائم والكشوفات المالية المعدة في ظل النظام المحاسبي إلى تحسين القياس المحاسبي والبيئي لأداء الوحدة وزيادة كفاءته وتحسين دور الوحدة في المساهمة في حماية البيئة ووقايتها من التلوث)

4- أهمية البحث :

الحث على تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي وتوحيدها مع المحاسبة المالية ، بغية الوقاية او الحد من التأثيرات البيئية الضارة بالمجتمع والناشئة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية لأنشطتها المختلفة او تقليلها ، من خلال تضمين البيانات المالية الأثار البيئية في نتائج أعمالها .

5- خطة البحث؛

قسم البحث الى خمسة مباحث،تضمن المبحث الأول منهجية البحث أما المبحث الثاني تناول مجالات الأداء البيئي وتناول المبحث الثالث تبويب الأنشطة البيئية محاسبياً اما المبحث الرابع تناول القياس والافصاح عن الانشطة البيئية في البيانات المالية اما المبحث الخامس تضمن أنموذج الإفصاح المقترح عن الانشطة البيئية في البيانات المالية.

المبحث الثاني: مجالات الأداء البيئي

تتعرض البيئة إلى مشاكل عدة تنشأ من مصادر متعددة ويقف التلوث البيئي في مقدمة هذه المشاكل ، لذا فانه نال العديد من الدراسات والبحوث الهادفة إلى محاولة الوقاية منه أو الحد أو التقليل من تأثيراته ، ورغم اختلاف الزوايا التي ينظر من خلالها إليه إلا إن جميع هذه الزوايا

والتي تمثل وجهات نظر لمختلف حقول المعرفة العلمية اتفقت على انه من اكبر المشاكل البيئية نظرا لعمق تأثيره على البيئة والمحاسبة كغيرها من العلوم حاولت المساهمة في وضع الحلول المناسبة لهذه المشكلة ويأتي في مقدمة الدوافع لهذا الاهتمام المحاسبي ظهور مفهومي التنمية المستدامة ونظم الإدارة البيئية . ويعد تحديد مجالات الأداء البيئي أولى الخطوات التي ينبغي استيفائها لغرض الوصول إلى طريقة أو أسلوب محاسبي للتعامل مع الآثار البيئية الناجمة عن أنشطة المنشآت الاقتصادية والصناعية منها على وجه الخصوص . يتناول هذا المبحث بعض المفاهيم البيئية والتأثيرات البيئية للنشاط الصناعي ودوافع الاهتمام المحاسبي بها وعلى النحو الآتي :-

1- مفهوم التلوث البيئي :-

تعد مشكلة التلوث البيئي من أخطر مشكلات العصر وأكثرها تعقيداً وأصعبها حلاً ، فزيادة عدد السكان وما يتبعها من اعتداء سافر على الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة ، تسببت بالكثير من الأذى والضرر على الحياة البشرية نظراً لآثارها السلبية على نوعية الحياة البشرية ، فالملوثات تصل إلى جسم الإنسان في الهواء الذي يستنشقه وفي الماء الذي يشربه وفي الطعام الذي يأكله وفي الأصوات التي يسمعها ، وقد ظهرت عدة تعاريف للتلوث منها التعريف الذي أورده الأمم المتحدة بأنه " النشاطات الإنسانية التي تؤدي بالضرورة إلى زيادة أو إضافة مواد أو طاقة جديدة إلى البيئة حيث تعمل هذه الطاقة أو المواد إلى تعريض حياة الإنسان أو صحته أو معيشتة أو رفاهيته أو مصادره الطبيعية للخطر سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر . " (Barros & Johnston,1974: 4) ، والتلوث ينقسم عموماً إلى: تلوث مادي: مثل تلوث الهواء والماء والتربة وتلوث غير مادي: كالضوضاء التي تنتج عن محركات السيارات والآلات والورش والمكائن وغيرها، وفي أدناه تعاريف لأهم أنواع التلوث الأربعة :-

أ- تلوث الهواء Air Pollution : يعرف بأنه " وجود أي مواد صلبة أو سائلة أو غازية بالهواء بكميات تؤدي إلى أضرار فسيولوجية واقتصادية وحيوية بالإنسان والحيوان والنباتات والآلات والمعدات ، أو تؤثر في طبيعة الأشياء .

ب- تلوث الماء Water Pollution : يعرف بأنه " وجود ملوثات في الماء بكميات كبيرة ، وبالشكل الذي يعيق استخدام الماء للأغراض المختلفة كالشرب والري والتبريد . " (الشعباني ، 1998 : 11) .

ج- تلوث التربة Soil Pollution : يعرف بأنه " تغيير خصائص التربة الطبيعية والكيميائية والبيولوجية عن طريق إضافة مواد إليها أو نزع مواد منها .

د- التلوث بالضوضاء : تعرف الضوضاء بأنها " تداخل مجموعة من الأصوات العالية والحادة غير المرغوب فيها ، فتسبب ازعاجاً للإنسان وإثارته ، يتولد عنها أمراض التوتر العصبي والجهاز الهضمي والقلب .

وتتلخص أهم الملوثات بالآتي :

- 1- الملوثات الناتجة عن احتراق الوقود كالبترول والفحم الحجري ومنتجاتهما.
- 2- الملوثات الناجمة عن المخلفات الصناعية.
- 3- الملوثات الناجمة عن حرق وإعادة استخدام النفايات والمخلفات الصناعية.
- 4- مواد غازية أو أبخرة سامة وخطرة مثل الكلور ، أول اوكسيد الكربون ، اوكسيد النتروجين ، ثاني اوكسيد الكبريت ، الأوزون .
- 5- المواد الكيميائية السامة .

وتعتبر الحروب والأسلحة المستخدمة فيها من الاسباب الأكثر خطورة على البيئة لتنوع هذه الأسلحة وضررها السلبية المباشرة وغير المباشرة على حياة الإنسان والمخلوقات الأخرى حيث ان هذه الحروب والصراعات تستخدم فيها أنواع كثيرة من الأسلحة ومنها الأسلحة التقليدية والكيميائية والبيولوجية والإشعاعية والنووية التي تحتوي على اليورانيوم المنضب التي يعتبر من العناصر الثقيلة والسامة جدا حيث ان اجتماع الخاصيتين الإشعاعية والكيميائية في جسم

الكائن الحي يسبب امراض مختلفة تبقى اثارها مدة طويلة وتسبب اتلاف الخلايا وانواع اخرى من السرطان وخاصة اللوكيميا اضافة لما يحصل من تدمير شامل للبنية التحتية وتدمير المزارع والغابات وتكوين الانهر والمسطحات المائية وما تصاحبه من خسائر كبيرة في الثروة الحيوانية والسلمكية وما ينتج عنه من تلوث هائل للبيئة الارضية والجوية والبحرية .

2- مستويات التلوث:-

أ - التلوث غير الخطير :- وهو التلوث الذي يستطيع الإنسان أن يتعايش معه بدون أن يتعرض للضرر أو المخاطر كما انه لا يخل بالتوازن البيئي وفي الحركة التوافقية بين عناصر هذا التوازن.

ب- التلوث الخطر :- وهو التلوث الذي يظهر له آثار سلبية تؤثر على الإنسان وعلى البيئة التي يعيش فيها ويرتبط بالنشاط الصناعي بكافة أشكالها .

ج- التلوث المدمر :- وهو التلوث الذي يحدث فيه انهيار للبيئة والإنسان معاً ويقضي على كافة أشكال التوازن البيئي وهو متصل بالتطور التكنولوجي الذي يضمن الإنسان انه يبذل فيه يوماً بعد يوم ويحتاج إصلاح هذا الخطأ سنوات طويلة ونفقات باهظة (غنايم ، www.ao-academy.org)

3- التأثيرات البيئية :

لقد افرز السلوك غير الحضاري للانسان تجاه البيئة عدداً كبيراً من التأثيرات البيئية السلبية لازل حصرها أمراً صعباً نظراً لاتساعها وتناميها المترام مع التطور السريع للصناعة واستخدام المصادر المختلفة للطاقة ، وتشير التقارير الى الانعكاسات الخطيرة لهذه التأثيرات البيئية على المجتمع وعلى الحياة بصورة عامة ، فقد بين تقرير هيئة الأمم المتحدة عن البيئة العالمية الصادر عام 1995 بأن " قرابة (45) مليون انسان في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا - فقط - يحصلون على المياه الصالحة للشرب ، وإن (60) مليوناً من بني البشر يتنفسون هواءً ملوثاً ناتجاً عن الصناعات ، ومن عوادم السيارات بسبب عدم كفاءة الآلات ، وبسبب الرصاص الموجود في وقود السيارات الذي تنفثه في الهواء . كما أشار التقرير إلى أن نسبة تآكل التربة والتصحر مرتفعة إلى درجة أنها تكلف دول هذه المنطقة قرابة مليار ونصف المليار دولار سنوياً ويقتل التلوث الاف المواطنين كما ان هناك عدداً من الانعكاسات الخطيرة للتأثيرات البيئية نذكر منها - على سبيل المثال لا الحصر - الآتي:

- 1- موت النباتات أو الحد من نموها .
- 2- أضرار صحية ناجمة عن تلوث الهواء او غيره .
- 3- أضرار في الموجودات المادية .
- 4- انخفاض قيمة وإيجار المساكن بسبب التلوث والضوضاء .
- 5- الإضرار بنوعية المياه .
- 6- الإضرار بالثروة السلمكية وتناقص حصيلة الصيد السلمكي .

(غنايم ، www.ao-academy.org)

4- ظاهرة درجة المشاكل البيئية:-

تتمثل ظاهرة الدرجة Roll over حقيقة أساسيه في شأن تدهور أحوال البيئة وما ينجم عنها من كوارث وأثار اجتماعيه سلبيه وان كانت هذه الظاهرة أحياناً لا تبدو واضحة لكنها تنكشف مع تعمق الرؤية ، أن ظاهره الدرجة تحدث على سلسله المستويات المتصاعدة بدءاً من الفرد حتى تصل إلى العالم بأسره،

يصاحب ظاهره درجه المشاكل مكانياً أو زمنياً دائماً ازدياد مستمر في التكلفة لذلك على محاسبة المسؤولية البيئية والاجتماعية إذا أرادت أن تعمل بكفاءة وفاعليه أن تركز على المعالجة الوقائية للمشاكل قبل ظهورها (استراتيجيه منع ظهور المشكلة) وعلى المعالجة عند المنبع في بدايات ظهور المشكلة قبل أن تستفحل وترتفع تكاليف معالجة أثارها. أن حصيلة المعالجة الوقائية للمشاكل البيئية (استراتيجيه المنع) والمعالجة عند المنبع (استراتيجيه المصدر) ستكون ايجابيه لذلك يتوجب في محاسبه المسؤولية البيئية والاجتماعية إيجاد حوافز وإجراءات اقتصاديه وقانونيه وأخلاقية

تؤدي إلى قيام الصناعة بدورها وتحملها لمسئولياتها ونصيبها من التكلفة المباشرة لإجراءات الوقاية. أن ظاهرة درجته المشاكل البيئية والاجتماعية في المشروع بكل أثارها السلبية والايجابية يمكن تصنيفها إلى نوعين : (رضوان، 2003: 28)

أ- الداخليات:

تقوم المحاسبة المالية بإثبات العمليات والأحداث التي تواجهها الوحدة الاقتصادية نتيجة ممارسه نشاطها وإجراء التبادلات السوقية فتظهر تأثير هذه التبادلات على قوائمها المالية وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي فالقياس المحاسبي يهتم بمعاملات الوحدة الاقتصادية التي تنشأ عن عمليات التبادل السوقية التي يمكن التعبير عن خصائصها في صورته ماليه وفق وحده قياس النقد الوطني فالتكلفة هي تضحيات بموارد اقتصاديه تتحملها المنشأة في سبيل تحقيق منفعة أما المنفعة فتتمثل في الإيرادات (المنجزات) التي تعتبر الدافع من وراء تحمل التكلفة ولذلك فإن القياس المحاسبي يقتصر على المعاملات ذات التأثير المباشر على هذه المصلحة أي التأثيرات التي يمكن درجتها ليحملها طرف ثالث .

وهذا ما يطلق عليه بالداخليات مصطلح مقابل الخارجي وتتعرف المحاسبة المالية بالداخلية فقط مستبعده بذلك التأثيرات الخارجية

ب- الخارجيات :-

وتعني الخارجييات وجود تأثير خارجي لنشاط المشروع خارج إطار التبادل السوقي وقد يكون هذا تأثير ايجابيا في صورته وفورات خارجية (Economies Of) Externa فالخارجيات يتسببها المشروع نتيجة ممارسة نشاطه ولكن تتحملها جهة ثالثة خارج عمليات السوق دون أن تتلقى تعويضات مقابل ذلك ،عندما تستطيع المنشأة أن تتجنب بعض التكاليف المرتبطة بالتلوث البيئي والأضرار الاجتماعية لكو نها تكاليف خارجية تحملها على طرف ثالث فان منحى العرض لهذه المنشأة سوف تكون تكلفة اقل من الواقع لعدم تحمله كاهه تكاليف الإنتاج (الداخليات والخارجيات) وهذا الوضع يؤدي إلى إنتاج اكبر واستهلاك اكبر مما يسبب تفريطا وهذرا في تخصيص overallocation الموارد الاقتصادية لهذا الإنتاج ويسبب بالتالي سوء تخصيص وتوزيع تلك المواد على استثمارات المجتمع .

مما سبق يمكن الاستنتاج بان التلوث البيئي يعد من أهم الآثار البيئية الجديرة بالدراسة والبحث نظراً لوخامة تأثيره والامكانية المتاحة لتتبعه من خلال أهم مصادره والمتمثلة بالانشطة الصناعية المختلفة التي يقوم بها الانسان .

المبحث الثالث : تبويب الأنشطة البيئية محاسبيا

إن المنشأة الاقتصادية في محاولتها للحد من آثار التلوث والسيطرة عليه فضلا عن معالجته وإزالة آثاره على البيئة والمجتمع ، تمارس العديد من الأنشطة بغية تحقيق ذلك ، وسواء أأتها بشكل طوعي أو إلزامي فانها تتحمل أو تلتزم بتكاليف للنهوض بتلك الأنشطة ، وقد يتولد جراء تكاليف ممارسة هذه الأنشطة البيئية إيرادات أو منافع، وقبل الخوض في ماهية الموجودات والمطلوبات البيئية اضافة الى المصاريف والمنافع (الإيرادات) البيئية ، ينبغي التوقف عند مفهوم التكاليف البيئية ، نظراً لأن تفعيل اجراءات حماية واستدامة البيئة من قبل منشأة ما لا يتم دون وجود تكاليف منفقة فعلاً أو يُحتمل انفاقها وعلى النحو الآتي :

1- مفهوم الكلف البيئية وتصنيفها

مصطلح الكلفة من المفاهيم المحاسبية ومعناها تضحية اقتصادية تتحملها المنشأة نظير خدمة او منفعة ضرورية لتحقيق اهداف المنشأة وتستخدم طبقا للمعايير المقررة ويمكن قياسها في شكل وحدات نقدية ، ولذلك يمكن التنبؤ بها وتحديدتها مقدما ، اما الكلف البيئية فانها تشمل كلف الاجراءات المتخذة اوالمطلوب اتخاذها لادارة الاثار البيئية التي تترتب على نشاط منشأة ما بطريقة مسؤولة بيئيا، فضلا عن الكلف الاخرى التي تستدعيها الاهداف او المتطلبات البيئية

للمنشأة، ان الكلف البيئية تمثل النفقات البيئية المتضمنة كلف الخطوات المتخذة لتقادي وخفض واصلاح الدمار البيئي الناجم عن ممارسة المنشأة وانشطتها- اوالمحافظة على الموارد المتجمدة او غيرها المتجددة، وتتسع هذه الكلف لتشمل الانفاق على تجنب النفايات والتخلص منها، والمحافظة على المياه السطحية والجوفية ، والمحافظة على نوعية الهواء وتحسينه، وخفض الضوضاء ، وازالة الدمار في المباني، والبحث عن منتجات ومواد اولية وعمليات انتاجية اكثر صداقه للبيئة وتجدد الاشارة الى ان الكيفية التي يتم بها تعريف الكلف البيئية في منشأة ما تعتمد على مجال ونطاق التطبيق الذي تنوي تلك المنشأة استخدام المعلومات فيه وعلى الرغم من ان هناك اكثر من طريقة لتصنيف الكلف فان الانظمة المحاسبية تصنف بند الكلف كاحد مكونات الانواع الاتية : (الحيالي ، www.ao-academy)

- المواد والاجور المباشرة .
- الكلف الصناعية غير المباشرة .
- كلفة المبيعات .
- النفقات الادارية والعمومية .
- كلف البحث والتطوير .
- الكلف الاجتماعية .

ويقسم البعض الكلف البئية الى اربعة اقسام هي :

- كلف الادارة البيئية وتتضمن كل النفقات التي يمكن ربطها مباشرة بنشاطات الادارة البيئية للوفاء بالمتطلبات التشريعية ذات العلاقة البيئية
- كلفة الفرصة البديلة وتعني كلفة المواد المفقودة الناجمة عن القيام باتخاذ تدابير علاجية وحلول فنية بغية بلوغ الامثلية في استخدام المواد الاولية.
- كلفة تحسين السمعة / الانطباع او كلفة العلاقات وتمثل كلفا قليل للمس تتكبدها المنشاه للتاثير على الانطباعات الشخصية عن صورة المنشاه لدى الجمهور المهتم بها

الكلفه الخفية وهي الكلف التي لا يتم الاعتراف بها من جانب المديرين كلفا بيئية اما لانها لا تنتم بطابع التكرار او انها تكون مطمورة في حسابات الكلف الاضافية. وتقسّم التكاليف البيئية بشكل عام الى تكاليف بيئية مباشرة وتكاليف بيئية غير مباشرة للتلوث الناتج عن عمل المنشآت، من أمثلة التكاليف البيئية المباشرة:

1. تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها الشركات.
2. تكاليف الاجور والرواتب للمصابين بالأمراض التي اصابوا بها خلال فترة عملهم وتعطلهم عن العمل.
3. تكاليف المحاصيل الزراعية النالفة في المناطق المتأثرة بالتلوث.
4. تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها، والمحافظة على جودة الهواء.
5. تكاليف بيئية ناتجة عن المخلفات الصناعية.
6. تكاليف بيئية ناتجة عن المعالجات في الصناعات.
7. التكاليف البئية الناتجة عن اعادة التدوير.
8. التكاليف البئية المتعلقة بتقليل المخلفات وتقليل اضرارها من خلال استعمال بدائل تصنيع صديقة للبيئة (Schroeder & Winter, 1997, p.141).

أما التكاليف غير المباشرة، فتتمثل في التكاليف التي تخدم مراحل الانتاج ككل، على سبيل المثال، تكاليف الموارد البيئية المستنزفة خلال عملية الانتاج مثل الهواء والماء والحياة البرية من نباتات وحيوانات. أما فئات التكلفة المرتبطة بالبيئة حسب اصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين فتتمثل فيما يلي (IFAC 1998):

- 1- تكاليف المواد لمخرجات الإنتاج، وتشمل تكاليف شراء الموارد الطبيعية مثل، المياه وغيرها من المواد التي يتم تحويلها الى منتجات.
- 2- تكاليف التحكم بالمخلفات والانبعاثات، وتشمل تكاليف تناول، ومعالجة، والتخلص من المخلفات والانبعاثات، وتكاليف الاستصلاح، والتعويض المرتبطة بالأضرار البيئية، واي تكاليف للتقيد بتشريعات ضبط التلوث.
- 3- تكاليف الوقاية وغيرها من تكاليف الادارة البيئية، وتشمل أنشطة الادارة البيئية الوقائية مثل، مشاريع وخطط انتاج انظف. كما وتشمل تكاليف الانشطة الادارية والبيئية الاخرى مثل، أنظمة القياس البيئي، والاتصال البيئي، وأي نشاطات مناسبة اخرى.
- 4- تكاليف البحث والتطوير، وتشمل تكاليف مشاريع البحث والتطوير المرتبطة بالمسائل البيئية.
- 5- التكاليف الأقل وضوحاً للعيان (less tangible costs)، وتشمل كل من التكاليف الداخلية والخارجية المرتبطة بالمسائل الأقل وضوحاً للعيان. ومن الأمثلة على ذلك تحمل المسؤولية القانونية، والتشريعات المستقبلية، وصورة الشركة امام المجتمع. ولا يراد من هذه التصنيفات (الفئات) لتكاليف البيئة الالزام، حيث تستطيع المنشآت ان تستخدم وتعديل هذه الفئات حسب حاجتها.

2- الموجودات البيئية

يتوقع من التكاليف غير المستنفذة (unexpired costs) توفير منافع مستقبلية لكي يمكن تصنيفها بانها موجودات ، نظراً لان الموجودات وكما استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الامريكي في العام 1985 على تعريفها بانها " منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وان الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة احداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي " ، لذا فإن الخاصية الرئيسية الاولى للموجود هي قدرته على تقديم خدمات اقتصادية مستقبلية فضلاً عن خاصيتي قدرة الوحدة على التحكم في هذه المنافع وان هذه القدرة ناتجة عن احداث ماضية (الشيرازي ، 1990 : 234، 236).

وانسجاماً مع ماسبق فان التكاليف غير المستنفذة المستخدمة في حماية واستدامة البيئة أو في معالجة الآثار البيئية تعد موجودات بيئية ، نظراً لان الدليل الموضوعي والذي يمثل معياراً يتم الركون اليه في تأكيد وجود المنافع الاقتصادية المستقبلية يتجسد في العديد من الانشطة البيئية التي تمارسها المنشآت والمندرجة ضمن مجالات الاداء البيئي ، ويمكن ملاحظة ذلك في الانشطة الآتية :

- أ - النشاطات المتعلقة بدرء تلوث (الهواء ، الماء ، التربة ، الضوضاء) .
 - ب- النشاطات المتعلقة بتقليل اهتزازات المعدات الصناعية .
 - ج - النشاطات المرتبطة بالحد من توليد النفايات الصناعية أو إعادة تدويرها .
 - د - النشاطات المتعلقة بمعالجة النفايات الصناعية وتصريفها .
- وتجسيدا لما جاء في اعلاه ينبغي للاعتراف بالتكاليف البيئية كتكاليف رأسمالية توافر أحد الشروط الآتية :

- أ- إذا ترتب على الإنفاق زيادة العمر الإنتاجي لأصل ما ، أو زيادة طاقته الإنتاجية ، أو حدث تحسن في كفاءته ، وينبغي ان تتحسن حالة الأصل (بعد حدوث الإنفاق) قياساً بما كان عليه الوضع عند إنشائه أو إقتنائه .
- ب- التكاليف التي يترتب عليها تخفيض أو الوقاية من الاضرار البيئية الحالية او المستقبلية والتي تترتب على أنشطة المنشأة ، ويجب ان تؤدي هذه التكاليف الى تحسين حالة الاصل بالمقارنة بحالته الاصلية عند الإنشاء أو الاستحواذ عليه ، ومن امثلة ذلك تكاليف تركيب معدات لتخفيض او منع التلوث.

3- المصروفات البيئية

بعد ان استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الامريكي في العام 1985 على ان المصروفات تمثل تدفقات خارجة من المنشأة نتيجة لانتاج أو بيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو اي نشاط اخر

يشكل عملاً رئيسياً معتاداً ومستمرًا ويترتب عليها نقصاً في الموجودات أو زيادة في المطلوبات ، أصبح واضحاً ان المصروفات البيئية ماهي إلا تكاليف مستنفذة تنجم عن التأثير على البيئة من خلال عمليات الانتاج أو البيع للسلع مع الحصول على منافع بيئية جارية جراء ذلك ، وبذلك أصبح من المقبول محاسبياً اعتبارها مصاريفاً جارية . وبهذا المعنى تناول الباحثون في الشأن المحاسبي البيئي مفهوم المصاريف البيئية ، فقد عرفها بعضهم بانها " تلك المصاريف التي تحمل بشكل مباشر أو غير مباشر على الفترة المحاسبية التي تتحقق فيها المنافع " وقد حددت في مجالات عدة هي كالآتي :-

- أ- معالجة مخلفات الانتاج والتخلص منها .
- ب - التخلص من تلوث مواقع التشغيل نتيجة عمليات في أنشطة المنشأة .
- ج - برامج تدريب العاملين ذات الصلة بالمجالات البيئية .
- د- الإدارة البيئية وأنشطة المراجعة البيئية .

وتعزى اسباب ارتباط هذه المصاريف البيئية بالنشاط التشغيلي الى وجود ارتباط قوي بالعملية الانتاجية نظراً لما (الفضل وآخرون ، 2002 : 245 - 248) .

4- الإيرادات (أو المنافع) البيئية

عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) على انها " التدفقات الداخلة الى الوحدة ، أو أي زيادة في أصولها أو تسوية لخصومها (أو كليهما معاً) التي تنشأ عن انتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير أو أي أنشطة أخرى مما يشكل الاعمال الرئيسية المعتادة والمستمرة " (الشيرازي ، مصدر سابق : 245) ، إذ إن هذا التعريف يحدد بشكل واضح ان الطرف المستفيد من الإيرادات هو الوحدة الاقتصادية نفسها ، في حين يصعب تحديد الأطراف المستفيدة من منافع الأداء البيئي والتي غالباً ما تكون من خارج الوحدة الاقتصادية ، فمفهوم المنافع الخاصة بالأداء البيئي للوحدة الاقتصادية يختلف من حيث تحديد الجهة التي تحصل على تلك المنفعة فقد ينظر إلى تلك المنافع باعتبارها مزايا تحصل عليها البيئة والمجتمع ، ويتمثل الجانب الآخر في تعذر قياس المنافع البيئية للعديد من الأنشطة البيئية المؤداة من قبل المنشأة نظراً لان ذلك يتطلب قياس الإيرادات الناجمة عن هذا الأداء بشكل يمكن ترجمته إلى وحدة النقد وهو امر عسير التطبيق عملياً ، فعلى سبيل المثال " ماهي المنفعة أو القيمة النقدية التي تحصل عليها المنشأة نتيجة تبليط طريق أو إنشاء حديقة 0 إن محاولة استبعاد الأطراف الخارجية (المستفيدة من الأداء البيئي) من عملية القياس المحاسبي واعتبار الانجازات (المنافع) المتحققة نتيجة للتكاليف البيئية المنفقة للنهوض بالأنشطة البيئية بمثابة تخفيض للمطلوبات البيئية المحتملة ، لا يعد حلاً جذرياً لمشكلة القياس المحاسبي للمنافع البيئية نظراً لان مشكلة ترجمة العديد من هذه المنافع إلى وحدات نقدية لازالت قائمة ، حتى لو تحققت تلك المنافع لأطراف داخل الوحدة الاقتصادية باعتبارها مجموعة من العوائد والمزايا التي تحصل عليها تلك الوحدة الاقتصادية .

5- المطلوبات البيئية :

المطلوبات البيئية تعرف على انها التزامات تتصل بالكلف البيئية التي تتحملها منشأة ما بعد استيفاء معايير الاعتراف بها كمطلوبات ومتى كان مبلغ او توقيت النفقات التي يتم تحملها لتسوية المطلوبات غير مؤكد فانه يشار اليها على انها مخصصات للمطلوبات البيئية ويميز البعض بين المطلوب البيئي والمطلوب البيئي المحتمل من زاوية ان اولهما يمثل التزاماً قانونياً يقع على ذمة المنشأة نظير الماضي والاتي من عمليات انتاج مادة معينة او استخدامها او التخلص الفعلي والمزعم منها او ان ذلك الالتزام الذي ينجم عن ممارسة المنشأة لانتشطة يترتب عليها اثار ضارة بالبيئة اما ثانيهما فانه التزام قانوني محتمل يقع على ذمة المنشأة يتمثل في انفاق مستقبلية نضير الاتي والمقبل من عمليات انتاج مادة معينة او استخدامها او التخلص الفعلي والمزعم منها او ان ذلك ينتج عن ممارسة المنشأة لانتشطة يترتب عليها اثار ضارة للبيئة. (balle;1996:8)

واعتمادا على ما سبق يمكن القول ان الاسباب الموجبة لنشوء المطلوبات البيئية من حيث الاساس الذي استند اليه كل منها وعلى النحو الآتي:

أ- المطلوبات الناشئة بسبب الالتزام بالتشريعات البيئية التي تنظم عمليات انتاج واستخدام وترويج والتخلص من المواد الكيميائية واية أنشطة تسبب اثار ضارة بالبيئة .

ب-المطلوبات الناشئة عن الالتزامات الاتية والمستقبلية باتخاذ التدابير العلاجية للممتلكات العقارية التي اصابها ضرر بيئي

ت-المطلوبات الناشئة بسبب الغرامات والجزاءات المدنية والجنايئة التي تترتب على عدم الالتزام بالتشريعات سارية المفعول .

ث- المطلوبات الناشئة بسبب تعويضات الاشخاص الطبيعيين عن الاضرار البيئية التي تصيبهم شخصا او تتعرض لها ممتلكاتهم او يترتب عليها تكبدهم خساره اقتصاديه .

المبحث الرابع : القياس والافصاح عن الأنشطة البيئية في البيانات المالية

أولاً: الاعتراف والقياس :-

إن الكثير من أنواع المعلومات المتعلقة بالتكاليف المرتبطة بالبيئة غير موجود في سجلات المحاسبة، فسجلات المحاسبة لا تحتوي على معلومات كثيرة حول التكاليف المستقبلية المرتبطة بالبيئة، والتي يمكن ان تكون معلومات ذات اهمية نسبية مرتفعة، وذلك بسبب أن الانظمة المحاسبية التقليدية تنظر الى الماضي. كما ان سجلات المحاسبة تفتقد أيضا الى الكثير من التكاليف الأقل وضوحاً والمتعلقة بالبيئة. ومن الأمثلة على ذلك، التكاليف التي يتم تحملها نتيجة ضياع امكانية الدخول إلى الاسواق التي يوجد بها قيود على المنتج المرتبط بالتلوث البيئي، إضافة الى ضياع إمكانية الوصول الى خدمات التأمين والتمويل. إن مثل هذه الانواع من التكاليف قد يكون من الصعب تقديرها لأهميتها من الناحية المالية (للشركة) ولكن في نفس الوقت لا يمكن اغفالها (IFAC, 2005).

وقد يتم غالباً اخفاء معلومات التكاليف المرتبطة بالبيئة لعدم وضوحها ضمن حسابات المصاريف العامة. وهناك أمثلة عديدة عن تكاليف مهمة ترتبط بالبيئة يتم اخفاؤها بشكل غير مقصود في سجلات المحاسبة، بحيث ان المدير الذي يرغب في الاستفادة من هذه المعلومات سوف لن يجدها بسهولة. فالطريقة التقليدية والشائعة للاخفاء غير المتعمد للتكاليف المرتبطة بالبيئة هو اعتبارها حسابات مصاريف عامة، بدلاً من ربطها بالعمليات أو المنتجات التي سببت التكاليف، حيث ان هذا التصنيف للمصاريف العامة قد يحتوي على معلومات هامة عن التكاليف البيئية، والمصاريف القانونية وغيرها من المعلومات التي يمكن للمدير استخدامها للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. على سبيل المثال، تكاليف التخلص من المخلفات الخطرة والتي قد تكون مرتفعة لخط انتاج معين، وتكون هذه التكاليف منخفضة لخط انتاج آخر لا يستعمل هذه المواد الخطرة، ففي هذه الحالة فان تخصيص تكاليف التخلص من المخلفات الخطرة على أساس حجم الانتاج سيكون غير دقيق وسيكون تسعير المنتج وغيرها من القرارات المستندة على هذه المعلومات غير دقيقة. إن تقييم الاهمية النسبية للتكاليف المرتبطة بالبيئة ومحركات التكلفة للعمليات المختلفة وخطوط الانتاج بالتوافق مع الممارسات العامة للتكلفة المستندة للنشاط (ABC) يمكن ان تساعد المنشأة في معرفة فيما اذا كانت اسس تخصيص التكلفة التي يتم استخدامها ملائمة لهذه التكاليف (IFAC, 2005).

ثانياً: المعالجة المحاسبية

يمكن ان تصنف التكاليف البيئية من حيث طبيعتها إلى:

(1) تكاليف بيئية رأسمالية، وتمثل تكاليف الأدوات والمعدات والمصانع - والتي يتم بيانها في الميزانية العامة (قائمة المركز المالي)- لحماية البيئة حيث تعتبر أصول في المنشأة، وهذه الأصول يتم شراؤها للاستخدام في معالجة بنود التلوث البيئي كتخفيض أو الحد أو المعالجة من

الانبعاثات البيئية الضارة، كانبعاثات الهواء الفاسد، أو لإعادة تدوير مخلفات الإنتاج. ان الأصول الرأسمالية تسجل بناء على التكلفة التاريخية، وهذه الأصول سيستفاد منها لأكثر من فترة مالية واحدة، لذا سيتم اهتلاكها حسب المعدلات الملائمة لها.

(2) تكاليف بيئية جارية، وتمثل التكاليف التي يتم انفاقها لتشغيل نظم حماية البيئة، مثل تكلفة نظام معالجة المياه والهواء. وقدمت التجارب العملية للعديد من المنشآت الصناعية واستناداً الى الارشادات الصناعية امثلة على الكيفية التي يتم بموجبها تحديد المصاريف البيئية الجارية ، ومنها تجربة الشركات الكيميائية الالمانية والتي حددت المصاريف البيئية المتعلقة بحماية البيئة بانها تشتمل على " التكاليف المرتبطة بالعملية الانتاجية وتكاليف أبحاث وتطوير المنتج (بهدف الحماية البيئية وليس بهدف تحسينات المنتج الاعتيادية) ، أي انها تتضمن تلك الكلف التي تميز وتسجل بوصفها تكاليف حماية بيئية فضلاً عن حصة من التكاليف الاخرى المرتبطة مباشرة بعمليات الانتاج (مثلاً التكاليف الزائدة المترتبة عن إحلال مواد أولية بديلة) ويمكن ان تتضمن كلف الحماية البيئية الفقرات الآتية (تكاليف الافراد العاملين في مجال الحماية البيئية، تكاليف الطاقة ، الصيانة ، تكاليف المواد والخامات المستخدمة ، التكاليف الزائدة الناجمة عن استخدام مواد أولية بديلة ، الاندثارات ، أقساط التأمين ، أجور الخدمات الخارجية ، حصة من تكاليف الخدمات الداخلية) وقد يضاف الى ذلك ، أيضاً ، التكاليف المترتبة عن إيقاف بعض الامكانيات الانتاجية لاسباب تتعلق بحماية البيئة . أن التكاليف البيئية غير المستوفية لشروط معايير الاعتراف بها كأصل من الاصول ينبغي الاعتراف بها كمصاريف في الفترة التي تحدث فيها وإدراجها في كشف الدخل مباشرة ، ويمكن تحليل سبب ذلك إلى أن التلوث يُنظر إليه في هذه الحالة كزيادة في التزامات المنشأة القانونية وان كلفة تقليل هذه الالتزامات تعد كمصاريف وليست كاستثمارات نظراً لان هذه التكاليف تعكس إعادة دفع الدين للمجتمع والطبيعة ، لذا فإنها ضرورية وتفرض وفق سياسة بيئية حكومية الغرض منها استخدام الموارد البيئية بصورة صحيحة والحماية العامة أكثر من مجرد خلق موجود تجاري ذي قيمة ، ويمكن القول ان هذه المعالجة المحاسبية تعد محاولة للتوفيق بين وجهتي نظر كلاً من المحاسبين والبيئيين .

(حسن ، www.pathways.cu.edu.eg)

ثالثاً: مفهوم الإفصاح (Disclosure Concept)

لقد تنوعت وأختلفت الآراء ووجهات النظر بخصوص مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل مستخدمي البيانات المالية رغباتهم الكاملة ، وعلى الرغم من ذلك وضع الباحثون تعريفات عدة للإفصاح ، إذ ذهب البعض الى ان المقصود بالإفصاح عرض المعلومات المهمة للمستثمرين والمساهمين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على تحقيق الأرباح في المستقبل ومقدرتها على سداد التزاماتها ، بينما ينظر البعض الاخر للإفصاح على أنه إجراء يتم من خلاله إتصال الشركة بالعالم الخارجي وأن المحصلة النهائية للإفصاح إنما تتمثل في البيانات المالية والمعلومات التي تظهر من خلالها . (السعدني ، 2007 : 18) .

وينبغي أن تفصح الشركة عن السياسات والطرانق المحاسبية التي استخدمت في إعداد بياناتها المالية والمتغيرات الجارية عليها ، وان هذا الإفصاح يمكن ان يكون في متن البيانات المالية ذاتها بين الاقواس ، أو الهوامش ، أو بكشف ملحق بالبيانات (القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) ، 1995) .

وهنالك من يعبر عن الإفصاح " هو جعل التقارير المالية المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة " (مطر ، 2004 : 336) .

ونتيجة لما تقدم يظهر أن مفهوم الإفصاح يعني : تزويد الاطراف المتعددة الخارجية فضلاً عن تزويد إدارة الشركة بالمعلومات المفيدة والضرورية عن الشركة ونشاطها ، وفي الوقت المناسب ، بالكيفية التي لاتؤدي الى التأثير على نشاطها .

رابعاً: مداخل الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي

يتطلب الإفصاح المحاسبي البيئي وبغض النظر عن المدخل المعتمد فيه ، ضرورة توفر الخصائص النوعية في المعلومات البيئية والمتمثلة بالقابلية للفهم والقابلية للمقارنة والمعولية (الموثوقية) فضلاً عن خاصية الملائمة ، لكي يكون مفيداً للاطراف المستخدمة للمعلومات الخاصة بالاداء البيئي في إتخاذ القرارات المتعلقة بنشاط المنشأة الاقتصادية ، وينبغي استيفاء هذه الخواص النوعية بصرف النظر عن الزامية أو عدم إلزامية هذا الإفصاح ، فالإفصاح المحاسبي البيئي يكون على نوعين هما :-

1- الإفصاح الإلزامي

يتطلب هذا النوع من الإفصاح إيصال معلومات الاداء البيئي الخاصة بتأثيرات نشاط المنشأة على البيئة وإجراءاتها فيما يتعلق بحماية وتحسين البيئة من اخطار التلوث ، وتؤدي هذه الإجراءات امتثالاً لمجموعة من القوانين والتشريعات البيئية المحددة من قبل جهات حكومية أو منظمات مهنية تلزمها بالعمل على حماية واستدامة البيئة .

2- الإفصاح الطوعي

يتم هذا النوع من الإفصاح بشكل طوعي (إختياري) وتلتزم به المنشأة وفقاً لقرارات ادارية داخلية مرتبطة بالمنشأة ذاتها ، ويتم بموجبه إعلام مستخدمي البيانات المالية عن مدى مساهمة المنشأة بالمحافظة على البيئة من التلوث والتدهور البيئي إستناداً الى مجموعة من العوامل منها (القيم والمبادئ الاخلاقية ، الاعراف ، مستوى الوعي البيئي ، ثقافة المنشأة) ويتم الإفصاح عن المعلومات البيئية سواءً بشكل إلزامي أو طوعي اعتماداً على المداخل الآتية :- (Steven & Jerry ,1973 :63)

أ- مدخل البيانات التفصيلية Inventory Approach

في ظل هذا المدخل يتم الإفصاح عن جميع الأنشطة المؤداة من قبل المنشأة والمرتبطة بالبيئة تجسيدا لمسئوليتها تجاه المجتمع والبيئة ، حيث يتم الإفصاح بشكل تفصيلي عن جميع الأنشطة والمبالغ المنفقة التي لها علاقة بالبيئة في إطار توضيح مدى مساهمة المنشأة في المحافظة على البيئة .

ب مدخل الكلفة أو النفقات الخارجة Cost or Outlay Approach

استناداً لهذا المدخل تقوم المنشآت بالإفصاح عن الانشطة البيئية المؤداة من قبلها معيراً عنها بالمبالغ المصروفة لكل نشاط ، فضلاً عن عرض معلومات كمية ولكن ليست ذات طبيعة مالية كعدد الأطنان التي تم إزالتها من الملوثات أو التي تم تخفيضها .

ج- مدخل إدارة البرامج Programs Management Approach

استناداً لهذا المدخل تقوم المنشآت بالإفصاح عن انشطتها البيئية مشيرةً الى المبالغ المصروفة لكل نشاط ، وتحديد فيما إذا كانت أهداف البرامج الموضوعه قد تحققت أم لا

د-مدخل الكلفة – المنفعة Cost – Benefit Approach

في ظل هذا المدخل تقوم المنشآت بالإفصاح عن انشطتها البيئية المؤداة استناداً الى فاعلية وكفاءة المبالغ المصروفة على تلك الانشطة في تحقيق هدف المحافظة على البيئة ، إلا ان هذا المدخل صعب التحديد والتكميم لإعطاء نظام قياس كفاء .

خامساً: أساليب الإفصاح عن معلومات الاداء البيئي :

بالنظر لغياب التشريعات المهنية المحاسبية الخاصة بتوسيع نطاق الإفصاح في التقارير المالية ليتضمن الإفصاح عن معلومات الاداء البيئي ، وإقتصار الإفصاح المحاسبي التقليدي على الاداء المالي للمنشآت والتغاضي عن الاداء البيئي لها ، فقد تناول الباحثون في الشأن المحاسبي البيئي هذا الموضوع بوجهات نظر متباينة ، وتبلورت وجهات النظر هذه بظهور ثلاثة اتجاهات مختلفة تعكس تباين أفكار هؤلاء الباحثون فيما يتعلق بأساليب الإفصاح عن معلومات الاداء البيئي ، وتتلخص هذه الاتجاهات الثلاثة بالآتي:- (شهير ، 1998 : 95)

الاتجاه الأول: ان يتم الإفصاح عن الاداء البيئي في التقرير السنوي للمنشأة أو في تقرير مجلس الادارة.

الاتجاه الثاني : ان يتم الإفصاح في تقارير منفصلة ومستقلة عن القوائم المالية وملحقاتها وبغض النظر عن شكل التقرير من حيث كونه وصفيًا أو كميًا أو ماليًا ، وسواء كان إفصاحاً شاملاً أم جزئياً .

الاتجاه الثالث: أن يتم الإفصاح عن الاداء البيئي ضمن القوائم المالية التقليدية (صلب القوائم المالية) باعتبار ان المعلومات البيئية والاقتصادية متكاملة ، إذ انها من مخرجات النظام المحاسبي.

1- الاتجاه الأول :

وفق هذا الاتجاه يتم الإفصاح عن معلومات الاداء البيئي للمنشأة بأسلوب التقارير السنوية المنفصلة عن تقارير ادائها الإقتصادي ، ويستند مؤيدوا هذا الإتجاه في تفضيل الإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن قوائم خاصة موجهة فقط الى الجهات التي تطلبها ، على ان الإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً على المنشأة مما يجعلها تهتم بالجوانب البيئية على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى وهذا مما لا يساهم في تنمية مواردها الاقتصادية ، إلا ان اهم العيوب المؤشرة على هذا الاسلوب هو ان فرض تعظيم الربح لم يعد الهدف الاسمي الذي تسعى اليه المنشأة على حساب مسؤولياتها تجاه المجتمع والاضرار التي تتركها على البيئة أو على العاملين أو على المجتمع بشكل عام (رجب ويحيى ، 2007 : 14-15) والشكل رقم (1) يعبر عن هيكلية التقرير البيئي المستقل النموذجي للإفصاح عن معلومات الاداء البيئي .ويمكن ان تتضمن الفقرات الرئيسة لأنموذج التقرير البيئي المستقل المعلومات الآتية :-

1- معلومات بيئية عامة :- وتشتمل على (نبذة تاريخية عن المنشأة ، طبيعة نشاطها ، طبيعة الأثار البيئية للنشاط ، دورة المنتجات ، أية معلومات بيئية أخرى تتعلق بالمنشأة) .
2- تقرير الادارة البيئية :- وتشتمل على (السياسة البيئية ، البرامج البيئية ، الغايات والأهداف البيئية ، التأمين البيئي ، نظام الإدارة البيئية) .

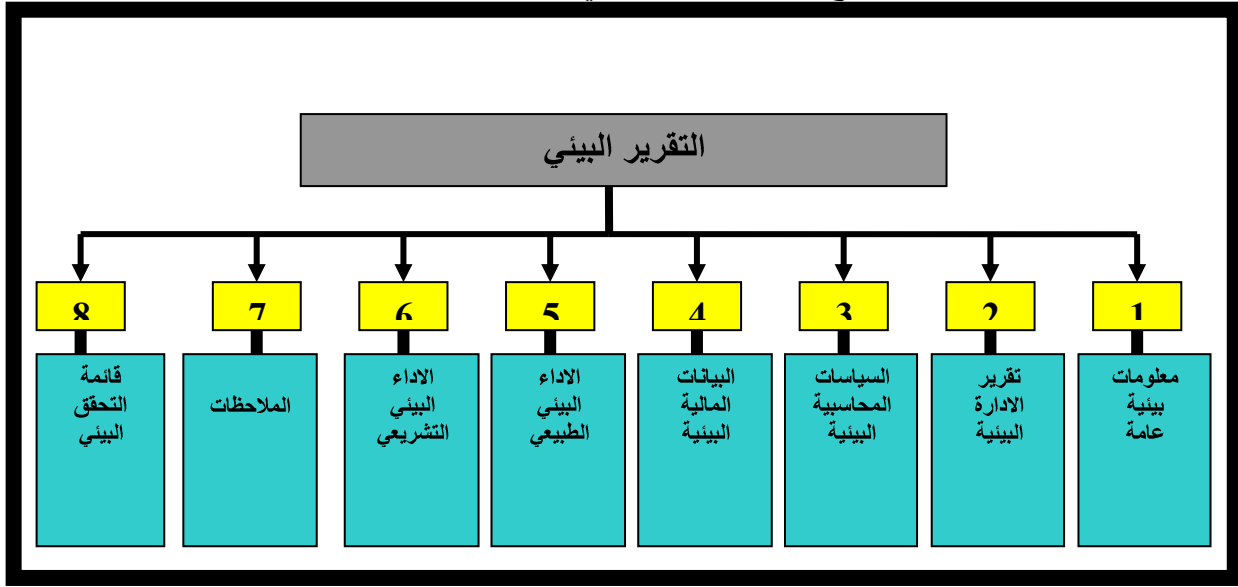
3- السياسات المحاسبية البيئية :- وتشتمل على (تعريف المصطلحات ، المبادئ المالية والنوعية لقياس الاداء البيئي ، المبادئ القانونية لقياس الاداء البيئي) .

4- البيانات المالية البيئية :- وتشتمل على (الكلف البيئية ، المنافع البيئية ، الاستثمارات البيئية ، المطلوبات البيئية ، تفعيل مبدأ الكلفة – المنفعة ، تقدير المخاطر) .

5- الأداء البيئي الطبيعي :- وتشتمل على (المدخلات ، المخرجات ، المخاطر والحوادث والإجراءات الوقائية والعلاجية) .

6- الاداء البيئي التشريعي :- وتشتمل على (التشريعات الملائمة وتعديلاتها المتبناة من قبل المنشأة ، الالتزام التشريعي البيئي ، حالات عدم التوافق التشريعي)

شكل (1)
نموذج لهيكلية التقرير البيئي المستقل



(Sturm & Upasena , 1998 : 62)

3- الاتجاه الثاني :-

وفق هذا الاتجاه يتم الإفصاح عن معلومات الاداء البيئي بشكل مستقل ومنفصل عن المعلومات المالية ، ويستند مؤيدوا هذا الاتجاه في الفصل بين المعلومات البيئية والمعلومات المالية على اساس ان الاهداف المبتغاة من الإفصاح البيئي تختلف عن الاهداف المبتغاة من الافصاح المحاسبي ، والأسلوبان الآتيان يعدان أبرز الأساليب التي تجسد هذا الاتجاه: ا- أسلوب التقارير الوصفية .

ب- أسلوب التقارير التي تفصح عن النفقات البيئية فقط .

وفي أدناه توضيح لكل من الاسلوبين المذكورين اعلاه :-

أ- أسلوب التقارير الوصفية :-

بموجب هذا الاسلوب يتم الإفصاح عن معلومات الاداء البيئي للمنشأة بإسلوب السرد الوصفي ، ويتضمن التقرير البيئي وصفاً لتأثيرات نشاط المنشأة على البيئة ، والانشطة البيئية التي مارستها المنشأة في إطار المساهمة في حماية واستدامة البيئة ، ويتميز هذا الأسلوب بالاتي :-

أولاً- البساطة والسهولة في اعداد التقرير .

ثانياً- إنخفاض تكاليف تنفيذه نظراً لقلة المستلزمات المادية والبشرية اللازمة لإنجازه .ومن

أهم الانتقادات التي وجهت الى التقارير المعدة وفقاً لهذا الاسلوب: (الدباغ ، 1992 : 5)

أولاً- يعتمد الإفصاح في هذه التقارير على القدرة على صياغة الأنشطة الاجتماعية ومنها البيئية ووصفها ، لذلك تكون محدودة الفائدة .

ثانياً- صعوبة التحقق من صحة البيانات الواردة فيها وإخضاعها للتدقيق لإعتماده على القياس الوصفي .

ب- اسلوب التقارير التي تفصح عن النفقات البيئية فقط :-

بموجب هذا الاسلوب يتم التقرير عن معلومات الاداء البيئي من خلال الإفصاح التفصيلي عن النفقات البيئية التي تكبدتها المنشأة في إطار المساهمة في حماية وإستدامة البيئة ، ويتميز هذا النوع من التقارير بأنها تعطي صورة كاملة عن الانشطة البيئية المؤداة من قبل المنشأة نظراً لأنها تقارير تحليلية تعكس تفاصيل التكاليف المنفقة للنهوض بالانشطة البيئية وظهرت في الادبيات المحاسبية البيئية العديد من النماذج التي تجسد هذا الاسلوب منها الإنموذج الذي وضعتة جمعية الصناعة الكيميائية الالمانية للإفصاح عن ادائها البيئي وهو على شكل مصفوفة تتضمن تفاصيل نفقات الحماية البيئية وفقاً لمجالات الاداء البيئي (تلوث الهواء ، تلوث المياه ، التلوث الضوضائي ، النفايات والشكل رقم (2) يوضح هذا الانموذج :

شكل (2)

إنموذج جمعية الصناعة الكيميائية الالمانية

عدد العاملين				اسم الشركة
مبيعات السنة				السنة
نفقات الحماية البيئية				
الإضافات للسيطرة على التلوث (استثمارات) مشترة / إنشاء ذاتي				
نفقات أنشطة حماية البيئة				البيان
التلوث الهواء	تلوث الماء	التلوث الضوضائي	النفايات والتخلص منها	
				1- الإضافات الرأسمالية لحماية البيئة حصراً ب: أ- الاراضي وتحسيناتها . ب- المباني وتحسيناتها . ج- الآلات وتحسيناتها .
				2- حصة أنشطة الحماية البيئية من الإضافات الرأسمالية الى الموجودات الاخرى .
				3- الإضافات الرأسمالية لأغراض تحسين التأثيرات البيئية لعملية الإنتاج وكذلك الاستثمارات المفروضة بحكم القوانين أو الحكومة .
				مجموع الإضافات الرأسمالية لأغراض الحماية البيئية
				مجموع التكاليف الجارية لأغراض الحماية البيئية

Source: (International Accounting, 1991, 118)

3- الإتجاه الثالث :-

وفي هذا الإتجاه يتم تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية عن طريق الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية ، أي أن يتم دمج المعلومات المالية والبيئية في تقرير واحد ، حيث يتم بموجب هذا الأنموذج الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية (وبضمنها معلومات الأداء البيئي) في القوائم المالية التقليدية إلى جانب معلومات الأداء المالي باعتبار إن الأنشطة الاجتماعية للمنشأة (ومنها البيئية) تؤثر على أنشطتها الاقتصادية ومن ثم يجب أن ينعكس ذلك في القوائم المالية فيكون هناك (حساب أرباح وخسائر مالي واجتماعي) و (ميزانية عمومية مالية واجتماعية) .

المبحث الخامس: أنموذج الإفصاح المقترح عن الأنشطة البيئية في البيانات المالية للشركات العامة العراقية

تحلّل البيانات المالية الأساسية أهمية بالغة في العمل المحاسبي نظراً لأنها تمثل المنتج النهائي للعمليات المحاسبية، إذ إن هذه البيانات تعد أداة الاتصال الرئيسية بين الوحدات الاقتصادية المعدة لهذه البيانات والمستخدمين لها ولذلك فإن إيلاء العناية اللازمة بالمعلومات المتضمنة في هذه البيانات يعد محور الاهتمام لدى القائمين على الشأن المحاسبي نظراً لأن هذه المعلومات المحاسبية التي تقدمها النظم المحاسبية والواردة في البيانات المالية للوحدات الاقتصادية تعد وسيلة المساعدة الرئيسية في وضع الخطط وصنع القرارات ورسم السياسات الهادفة إلى حماية الموارد الاقتصادية من سوء الاستغلال وإعادة توزيع هذه الموارد بين الاستخدامات المتعددة بشكل عادل وكفء وفقاً للأهداف والسياسات المقررة. ويعد تضمين البيانات المالية والكشوفات التحليلية المرفقة بها - بصورة خاصة - والتقارير المحاسبية - بصورة عامة - بمعلومات الأداء البيئي مطلباً ضرورياً من أجل إثراء المعلومات المحاسبية وزيادة منفعتها من جانب المستخدمين لها بهدف مساعدتهم في صنع القرارات ورسم السياسات الهادفة إلى الحد من الآثار البيئية الضارة بالمجتمع.

النظام المحاسبي المعتمد في الشركات العامة العراقية

تعتمد الشركات العامة العراقية النظام المحاسبي الموحد في تسجيل وتحليل معاملاتها المحاسبية. ويأتي اعتماد هذا النظام المحاسبي خضوعاً لقرار مجلس قيادة الثورة المنحل المرقم (380) في (5/4/1979). ويتكون الهيكل العام للحسابات وفقاً لدليل النظام المحاسبي الموحد من حسابات تتعلق بتحديد المركز المالي للشركة وهي حسابات الموجودات والمطلوبات وحسابات تتعلق بنتيجة النشاط وهي حسابات الاستخدامات والموارد (المصروفات والإيرادات) وهذه الحسابات الأربعة الإجمالية خصصت لها في الدليل المحاسبي الأرقام (1، 2، 3، 4) على التوالي، إضافة إلى هذه الحسابات تضمن الدليل حسابات المراقبة التي أعطيت الأرقام (5، 6، 7، 8، 9). وقد حدد النظام المحاسبي الموحد معالجات محاسبية (قياسية) للمعاملات المالية يتوجب على محاسبي الشركات الالتزام بها. ويتكون النظام المحاسبي من النظم الآتية:-

أ- **نظام المحاسبة المالية:-** الذي يتولى معالجة البيانات المالية بهدف أعداد القوائم المالية والحسابات الختامية وفقاً للنموذج الوارد في النظام المحاسبي الموحد.

ب- **النظام المحاسبي المخزني:-** يتولى مراقبة حركة الخزين بأنواعه كافة من خلال أعداد بطاقات المخزنية بقيمة المواد المخزونة في المخازن من خامات مساعدة ومواد احتياطية ولوازم مكتبية وغيرها ومطابقتها دورياً، وتزويد قسم التكاليف ببيانات عن المواد المصروفة من المخازن لتوزيعها على مراكز الكلف.

ج- **النظام المحاسبي للتكاليف:-** حيث يختص بتحديد وتجميع التكاليف وتوزيعها على مراكز الكلف المختلفة للوصول إلى تكاليف المنتجات ويجري من خلال هذا النظام تحميل حسابات مراقبة مراكز الإنتاج (5) ومراكز الخدمات الإنتاجية (6) ومراكز كلف الخدمات التسويقية (7) ومراكز كلف الخدمات الإدارية والمالية (8)

2- المجموعة المستندية المستخدمة

تعتبر المستندات أحد مقومات النظام المحاسبي الموحد الأساسية وتمثل مدخلات النظام حيث من واقعها يتم تسجيل العمليات المالية المتبادلة الخاصة بالنشاط بعد أن تقوم الإدارة المالية بتدقيقها ومن ثم تسجيلها وتبويبها وتلخيصها بهدف أعداد التقارير اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة.

3- **الدليل المحاسبي المستخدم:** يتكون النظام المحاسبي من:-
حسابات المركز المالي:- التي تهدف إلى تصوير المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية وهي تنقسم إلى الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية.

حسابات النتيجة :- والتي تهدف إلى تصوير نتيجة نشاط الشركة عن الفترة المالية من ربح أو خسارة وهي تنقسم بدورها إلى مجموعتين رئيسيين هما النفقات والإيرادات .
يعتمد نموذج الإفصاح المحاسبي المقترح عن الأنشطة البيئية المؤداة من قبل الشركات العامة العراقية على مفهوم الإفصاح الكافي أو المناسب - احد أنواع الإفصاح المحاسبي - نظرا لان هذا النوع من الإفصاح يمكن تطبيقه عمليا فضلا عن انه يلبي احتياجات الأطراف المستخدمة للبيانات المالية، ويتبنى النموذج اتجاه الإفصاح الذي يحاول تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية عن طريق الإفصاح عن الأداء البيئي ضمن القوائم المالية التقليدية - فضلا عن الإيضاحات المرفقة بها وتقرير الإدارة وفق النموذج المرفق بتعليمات النظام المحاسبي للشركات العراقي رقم (1) لسنة 1998 والمتبع من قبل الشركات العراقية في تنفيذ الأعمال المحاسبية وأعداد البيانات المالية ، وفي أدناه عرض لأنموذج الإفصاح المحاسبي المقترح للأنشطة البيئية المؤداة من قبل شركة (x) العامة :

1- الموجودات والمطلوبات البيئية يكون الإفصاح المقترح عن أرصدة الموجودات والمطلوبات البيئية كما في 31 / 12 / في صلب أنموذج كشف الميزانية العامة المعتمد ، فضلا عن الكشوفات التحليلية المرفقة به ..وعلى النحو الآتي :-

كشف (3)

الميزانية العامة المقترحة للشركة (x) العامة كما في 31 / كانون الأول

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	البيان	فرعي الف دينار	رئيسي الف دينار
		<u>الموجودات</u>		
		<u>الموجودات الثابتة</u>		
		الموجودات الثابتة القائمة (بالقيمة الدفترية) - اقتصادية*	*****	*****
		الموجودات الثابتة القائمة (بالقيمة الدفترية) - بيئية**	*****	*****
		مشروعات تحت التنفيذ	*****	*****
		استثمارات مالية طويلة الأجل	*****	*****
		<u>الموجودات المتداولة</u>		
		المخزون (بالكلفة) - اقتصادي	*****	*****
		المخزون (بالكلفة) - بيئي	*****	*****
		اعتمادات مستندية لشراء مواد	*****	*****
		قروض ممنوحة قصيرة الأجل	*****	*****
		المدينون - اقتصادي	*****	*****
		المدينون - بيئي	*****	*****
		النقود	*****	*****
		مجموع الموجودات	*****	*****
		<u>مصادر التمويل</u>		
		<u>مصادر التمويل طويلة الأجل</u>		
		رأس المال المدفوع	*****	*****
		الاحتياطيات - اقتصادية	*****	*****
		الاحتياطيات - بيئية	*****	*****
		تخصيصات طويلة الأجل - اقتصادية	*****	*****
		تخصيصات طويلة الأجل - بيئية	*****	*****

		قروض مستلمة طويلة الأجل		
*****	*****	مصادر التمويل قصيرة الأجل		
	****	تخصيصات قصيرة الأجل – اقتصادية		
		تخصيصات قصيرة الأجل – بيئية		
	*****	المصارف الدائنة (السحب على المكشوف)		
*****	*****	الدائنون – اقتصادي		
	*****	الدائنون – بيئي		

*****		مجموع مصادر التمويل		

*				
-				

* = تشير كلمة (اقتصادية) أينما وردت في الكشف إلى الموجودات والمطلوبات المستخدمة والناشئة عن أنشطة العمليات الإنتاجية الصرفة للشركة فقط .

** = تشير كلمة (بيئية) أينما وردت في الكشف إلى الموجودات والمطلوبات المستخدمة والناشئة عن الأنشطة البيئية للشركة فقط .

2- الإيرادات والمصروفات البيئية

تتضمن القوائم المالية المعتمدة في الإفصاح عن نتائج النشاط في النظام المحاسبي الموحد على كشف العمليات الجارية وحساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر للسنة المالية المنتهية في 31 / 12 / ، ويعتمد نموذج الإفصاح المحاسبي المقترح عن إيرادات ومصروفات الأنشطة البيئية على تضمين هذه الحسابات البيئية في صلب الكشف والحساب المشار إليهما ، فضلا عن الإفصاح عنهما في الكشوفات التحليلية المرفقة بهذا الكشف .. وعلى النحو الآتي :-

كشف (4)

كشف العمليات الجارية المقترح للسنة المنتهية في 31 / كانون الأول /

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	البيان	فرعي الف دينار	رئيسي الف دينار
		<u>الإيرادات الجارية</u>		
		إيرادات النشاط الجاري - اقتصادية*	xxxx	xxxxxx
		إيرادات النشاط الجاري - بيئية**	xxx	xxx
		فوائد وإيجارات أراضي دائنة		0 xxxxxxxx
		<u>المصروفات الجارية</u>		
		الرواتب والأجور - اقتصادية	xxxxxx	xxxxxx
		الرواتب والأجور - بيئية	xxxxx	xxxxxx
		المستلزمات السلعية - اقتصادية	xxxxxx	xxxxxx
		المستلزمات السلعية - بيئية	xxxxx	xxxxxx
		المستلزمات الخدمية - اقتصادية	xxxxxx	xxxxxx
		المستلزمات الخدمية - بيئية	xxxxx	xxxxxx
		فوائد وإيجارات الأراضي		xxxxx
		الاندثارات - اقتصادية	xxxxxx	xxxxxx
		الاندثارات - بيئية	xxxxx	xxxxxx
		الضرائب والرسوم (غير المباشرة)		xxxxxx
		فائض (عجز) العمليات الجارية (المرحلة الأولى)		xxxxxx
		<u>تضاف : الإيرادات التحويلية والأخرى</u>		xxxxxx
		الإيرادات التحويلية	xxxxx	xxxxxx
		الإيرادات الأخرى - اقتصادية	xxxxx	xxxxxx
		الإيرادات الأخرى - بيئية		xxxxxx
		<u>تنزل : المصروفات التحويلية والأخرى</u>		xxxxx
		المصروفات التحويلية		xxxxxx
		المصروفات الأخرى		xxxxxx
		فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)		

* = تشير كلمة (اقتصادية) أينما وردت في الكشف إلى الإيرادات والمصروفات التي نشأت أو ساهمت في أداء أنشطة العمليات الإنتاجية للشركة فقط .

** = تشير كلمة (بيئية) أينما وردت في الكشف إلى الإيرادات والمصروفات التي نشأت أو ساهمت في أداء أنشطة الشركة البيئية فقط .

كشف (5)

حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر المقترح

للسنة المنتهية في 31 / 12 /

مجموع المبالغ الف دينار	المبالغ الف دينار		البيان	رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف
	بيئية	اقتصادية			
xxxxxxx	xxxx	xxxxx	إيراد النشاط الجارى		
xxxxxxx	xxxx	xxxxx	ينزل : كلفة النشاط الجارى		
xxxxxxx	xxxx	xxxxx	كلفة الإنتاج		
xxxxxxx	xxxx	xxxxx	كلفة الخدمات الإنتاجية		
xxxxxxx	=====	x xxxxx	التغير مخزون الإنتاج غ. التام (بالكلفة)		
xxxxxxx	xxx	xxxxxxx	صافي كلفة الإنتاج		
-	-	-	مشتريات بضائع بغرض البيع		
xxxxxxx	xxxx	xxxxx	التغير في مخزون الإنتاج التام		
xxxxx	xxxx	xxxxxxx	صافي كلفة النشاط الجارى		
xxxxx	xxxx	xxxxx	فائض النشاط الجارى		
xxxxxxx	=====	xxxxxx	ينزل : كلفة الخدمات التسويقية		
xxxxxx	xxxxxx	xxxxx	فائض (عجز) الإنتاج والمتاجرة		
xxxxx	xxx	xxxxxx	يضاف : الفوائد والإيجارات		
xxxxxx	xxx	=====	تنزل : كلفة الخدمات الإدارية		
xxxxxx	xxxxxxx	xxxxxx	تنزل: كلفة العمليات الرأسمالية والبيئية*		
xxxxxx	xxxxxxx	xxxxxx	فائض (عجز) النشاط للمرحلة الأولى		
xxxxxx	xxxxxxx	xxxxxx	تضاف: الإيرادات التحويلية والأخرى		
xxxxxx	xxx	xxxxxxx	الإيرادات التحويلية		
xxxxxx	xxx	xxxxxx	الإيرادات الأخرى		
xxxxxxx	xxxx	xxxxxx	تنزل: المصروفات التحويلية والأخرى		
xxxxxx	xxx	xxxxxx	المصروفات التحويلية		
xxxxxx	=====	xxxxxx	المصروفات الأخرى		
xxxxxx	=====	xxxxxx	الفائض (عجز) القابل للتوزيع		
xxxxxx	xxxx	xxxxxx			
xxxxxx	=====	xxxxxx			
xxxxxx	=====	xxxxxx			
xxxxxx	xxxx	xxxxxx			

* = تمثل (كلفة العمليات الرأسمالية) المصروفات التي نشأت أو ساهمت في أداء أنشطة العمليات الإنتاجية (الاقتصادية) للشركة فقط ، في حين تمثل (كلفة العمليات البيئية) المصروفات التي نشأت أو ساهمت في أداء أنشطة العمليات البيئية للشركة فقط .

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:

- 1- تعد معلومات الأداء البيئي من المعلومات التي يمكن إخضاعها لمعايير الإثبات المحاسبي الأمر الذي يؤدي بالنتيجة إلى وجود إمكانية للإفصاح عنها داخل نطاق القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ، فضلا عن أساليب الإفصاح الأخرى مثل الكشوفات التحليلية وتقرير الإدارة .
- 2- يعد اتجاه الإفصاح الذي يتبنى محاولة دمج المعلومات المالية والبيئية في تقرير واحد من الاتجاهات الجديرة بالاعتماد - من قبل المهتمين والعاملين في الشأن المحاسبي البيئي - نظرا لأنه يحاول تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والبيئية دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي.
- 3- إن عملية إخضاع الأنشطة البيئية لعملية القياس المحاسبي تكتنفه العديد من المعوقات والصعوبات التي تعترض تبني الوحدات الاقتصادية لإجراءات محاسبية تستهدف حماية واستدامة البيئة ، ولعل في مقدمة هذه المعوقات والصعوبات هو تركيز الإطار النظري التقليدي للمحاسبة على الربحية باعتبارها العامل الوحيد للحكم على فاعلية وكفاءة المنشآت الاقتصادية .
- 4- تعود أسباب عدم قيام الشركات العامة العراقية بالإفصاح عن نشاطاتها البيئية بشكل واضح كونها تعمل في ظل النظام المحاسبي الموحد الذي لا يعبر أي اهتمام للجوانب البيئية .
- 5- يمكن اعتبار البيانات المحاسبية المشتملة على المعلومات التي تعكس الأداء البيئي للشركات من الأدوات الفاعلة لتسليط الضوء على التأثيرات البيئية لنشاط تلك الشركات نظرا لأنها تتيح الفرصة أمام متخذي القرارات للاطلاع على مدى ومستوى الإجراءات المتخذة من قبل تلك الشركات في محاولتها لمنع أو الحد من حصول التلوث البيئي .
- 6- وجود إمكانية لإعادة صياغة المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بغية تضمينها بما يتيح إمكانية للتعبير عن الأداء البيئي والاقتصادي للشركة كوحدة واحدة .
- 7- غياب الاتفاق بين المهتمين بالشأن المحاسبي البيئي بخصوص تحديد إطار الأنموذج العام لمجالات الأداء البيئي الذي ينبغي أن يتضمن حصرا شاملا لجميع الأنشطة والفعاليات التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاع معين حاليا أو يُحتمل أن تلتزم بها تلك الوحدات مستقبلا .

ثانياً: التوصيات

- 1- إن إعطاء صفة الإلزام للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي يشكل حافزاً لتطبيقه من قبل الوحدات الاقتصادية ، مع ضرورة إيجاد مجموعة من المعايير المحاسبية التي تحدد كيفية الإفصاح البيئي ومتطلباته لكل قطاع بحيث تسهل عملية مقارنة قوائمه وكشوفاته .
- 2- أهمية عمل الجهات القطاعية المشرفة على أنشطة الشركات الاقتصادية والصناعية منها على وجه الخصوص باتجاه حث وخلق الدافع لهذه الشركات على اتخاذ التدابير والإجراءات الكافية لمجابهة مخاطر التلوث البيئي من خلال نشر التقارير البيئية على اختلافها التي تبين الانعكاسات الخطيرة لآثار التلوث ، و تشجيع هذه الشركات على تبني التدابير والإجراءات البيئية من خلال تقديم الحوافز المادية والمعنوية للشركات المستجيبة لهذه المبادرات .
- 3- ضرورة عمل المؤسسات والمنظمات والجمعيات المهنية الراضية للشأن المحاسبي على محاولة وضع إطار عام يتفق عليه بشأن مجالات الأداء البيئي التي تشمل على جميع الأنشطة البيئية التي تؤديها الشركات أو يحتمل تأديتها مستقبلاً ومحاولة تدليل المعوقات والصعوبات التي تواجه عملية القياس المحاسبي للأنشطة البيئية من خلال العمل على استصدار معيار محاسبي ليكون دليلاً ومرشداً للمحاسبين في إجراء المعالجات المحاسبية البيئية .
- 4- وجوب استجابة العلماء والباحثين في الشأن المحاسبي للدعوات المنادية بمجابهة التحدي البيئي ومحاولة معالجة القصور في النظام المحاسبي الموحد ليتضمن بين ثناياه مفاهيماً تراعي الأداء البيئي إلى جانب الأداء الاقتصادي في الحكم على فاعلية وكفاءة الشركات في أداء أنشطتها المتعددة .
- 5- ضرورة احتساب التكاليف البيئية ووجوب تضمينها في تكاليف المنتجات النهائية لتحويلها من تكاليف يتحملها المجتمع إلى تكاليف تتحملها الوحدات الاقتصادية.
- 6- ضرورة التوازن بين النمو الاقتصادي والتنمية المستدامة والمحافظة على البيئة نظراً لان الإفراط في النمو الاقتصادي بدون تنمية مستدامة سيكون له آثار سلبية مدمرة للبيئة.
- 8- ضرورة قيام الجهات صاحبة القرار في الدولة ببحث المهتمين بالبيئة على نشر الوعي البيئي بين جميع فئات المجتمع باتجاه إيضاح إن خزين الموارد البيئية هو هبة الله (سبحانه وتعالى) إلى البشرية جمعاء وينبغي المحافظة على هذا الخزين ..

المصادر العربية والاجنبية:

- 1- جمهورية العراق ، قانون حماية وتحسين البيئة رقم (3) لسنة 1997 .
- 2- النظام المحاسبي الموحد .
- 3- الفضل ، مؤيد ، نور ، عبد الناصر ، الدوغجي ، علي ، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2002 .
- 4- الشيرازي ، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى ، الكويت ، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، 1990 .
- 5- رجب ، خليل إبراهيم ، يحيى ، زياد هاشم ، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها ، المؤتمر العلمي السنوي الدولي السابع / إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة ، جامعة الزيتونة ، الأردن ، 2007 .
- 6- شهير ، احمد ، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة أسيوط ، أسيوط ، كانون الأول ، 1998
- 7- الشعباني ، صالح إبراهيم يونس ، معايير تكاليف حماية البيئة / حالات تطبيقية على عينة من الشركات في محافظة نينوى ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، بغداد ، 1998 .

- 8- مطر ، محمد ، " التاهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات "القياس والعرض والافصاح " ، دار وائل ، عمان ، 2004 .
- 9-السعدني ، مصطفى حسن ، " الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر الدولي – مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ، الامارات العربية ، 2007 .
- 10- الحياي ، www.ao-academy.org ،
- 11-المقدادي ، www.ao-academy.org ،
- 12-حسن ، www.pathways.cu.edu.eg ،
- 13-IFAC, (International Federation of Accountants, 1998 , New York, <http://www.ifac.org>
- 14- Bailey, Paul E., valuing Potential Environmental Liabilities for managerial Decision – Making a Review of a violable Technique. Washington, 1996.
- 15- Deegan, Craig, Financial Accounting Theory, Mc- Graw Hill , hnc 18 , 2002 .
- 16- Steven, c & Jerry, J., Measuring social Responsibility, an Empirical test, the journal of Accounting, 1973.
- 17- UN, Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), statistical new Sleter second Issue, 1996.2
- 18- International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards, London, 2007.
- 19- UN – ISAR, International Standards of Accounting and Reporting , Accounting for Environmental Protection Measures , International Accounting and Reporting Issues , Review , United Nation , New York ,1992.